PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities http://cejsh.icm.edu.pl
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM
.

Spis treści

Wstęp 11

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, Koncepcja *lean management* w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji 13

Piotr Bednarek, Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych..... 25

Renata Biadacz, Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę 39

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym..... 56

Dorota Burzyńska, Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego 70

Andrzej Bytniewski, Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu 81

Jolanta Chluska, Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych..... 96

Anna Chojnacka-Komorowska, Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu..... 105

Marlena Ciechan-Kujawa, Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze 116

Marcin Czyczerski, Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych..... 131

Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach..... 140

Tomasz Dyczkowski, Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne 154

Krzysztof Gawron, Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. 170

Anna Glińska, Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej..... 183

Katarzyna Goldmann, Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa..... 197

Angelika Kaczmarczyk, Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej..... 210

Anetta Kadej, Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym.. 219

Anna Kasperowicz, Odpowiedzialność w zawodzie księgowego 231

Marta Kawa, O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego ... 245
Agnieszka Kister, Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala ... 259
Marcin Klinowski, Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie ... 275
Joanna Koczar, Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy ... 285
Tomasz Kondraszuk, Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych ... 294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy ... 305
Robert Kowalak, Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa ... 318
Adam Lulek, Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej ... 329
Teresa Maszczak, Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą ... 339
Edward Nowak, Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności ... 350
Marta Nowak, Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych ... 360
Piotr Oleksyk, Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych ... 373
Ryszard Orliński, Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali ... 382
Katarzyna Piotrowska, Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych ... 397
Krzysztof Prymon, Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie ... 407
Małgorzata Rówińska, Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze ... 418
Bożena Rudnicka, Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych ... 429
Karol Schneider, Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments) ... 443
Michał Soliwoda, Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich ... 451
Olga Szołno, Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim ... 461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Cechy systemu informatycznego rachunkowości ... 476
Agnieszka Tubis, Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS ... 488
Agnieszka Walas, Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego. ... 498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą ... 510
Lilianna Ważna, Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu ... 526
Beata Zaleska, Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery 538

Summaries

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields ... 24
Piotr Bednarek, Application of management accounting techniques in local governments ... 38
Renata Biadacz, Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad ... 55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Performance measurement systems in strategic controlling ... 69
Dorota Burzyńska, Managerial control and risk identification in local government units ... 80
Andrzej Bytniewski, Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling ... 95
Jolanta Chluska, Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations ... 104
Anna Chojnacka-Komorowska, Use of statistical indicators in controlling . 115
Marlena Ciechan-Kujawa, Outsourcing process management – selected legal and management aspects ... 130
Marcin Czyczerski, The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries ... 139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises ... 153
Tomasz Dyczkowski, Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems ... 169
Krzysztof Gawron, The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ... 182
Anna Glińska, Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops ... 196

Katarzyna Goldmann, Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation 209
Angelika Kaczmarczyk, Historic cost and usefulness of economic information 218
Anetta Kadej, Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence 230
Anna Kasperowicz, Responsibility in the profession of accountant 244
Marta Kawa, About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing 258
Agnieszka Kister, Reserves as the area of hospital accounting 274
Marcin Klinowski, Criteria for the selection of the projects portfolio − selected issues 284
Joanna Koczar, Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues 293
Tomasz Kondraszuk, Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. 304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Evaluation of investment projects by DCF method − selected problems 317
Robert Kowalak, Early warning systems in controlling of enterprise 328
Adam Lulek, Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools 338
Teresa Maszczak, Accounting organization in the management of economic entity 349
Edward Nowak, Managing aspects of financial reporting by operating segments 359
Marta Nowak, Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies 372
Piotr Oleksyk, Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity 381
Ryszard Orliński, Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation 396
Katarzyna Piotrowska, Disclosure of impairment losses of completed development works 406
Krzysztof Prymon, Possibility to implement fair value model in agriculture 417
Małgorzata Rówińska, Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications 428
Bożena Rudnicka, Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities 442
Karol Schneider, Accounting MTM in bank 450

Michał Soliwoda, Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives 460
Olga Szołno, Controlling and other management tools used in a chosen self--government of local government in Lublin Voivodeship 475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Features of accounting information system 487
Agnieszka Tubis, Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group 497
Agnieszka Walas, Not-ended long term projects and the closure of financial year 509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Managerial accounting and controlling functions in business management..... 525
Lilianna Ważna, Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments..... 537
Beata Zaleska, Evaluation of hospital health care services – problems and barriers 545

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 251 • 2012

Rachunkowość a controlling ISSN 1899-3192

Tomasz Dyczkowski
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

BUDŻETOWANIE W ORGANIZACJACH POZARZĄDOWYCH. WYBRANE ZAGADNIENIA REALIZACYJNE*

Streszczenie: Celem opracowania jest podkreślenie specyfiki planowania działalności organizacji pozarządowych oraz zdefiniowanie roli, jaką w tym zakresie może odegrać budżetowanie. W artykule przedstawiono zatem podstawowe kroki w procesie budżetowania oraz zaprezentowano wytyczne wobec planowania i koordynacji przedsięwzięć społecznych, jak również pomiaru ich efektów. Tworząc plan działań społecznych, organizacje pozarządowe powinny precyzyjnie zdefiniować efekty oraz nakłady w przekroju poszczególnych obszarów działalności i realizowanych projektów. Jest to kwestia kluczowa, gdyż o skuteczności urzeczywistniania misji społecznej decyduje zdolność komunikowania efektów działalności interesariuszom jednostki i świadomość relacji efektów do poniesionych nakładów wśród osób zarządzających organizacją.

Słowa kluczowe: planowanie, budżetowanie, organizacje pozarządowe, efekty.

1. Wstęp

Społeczne organizacje niekomercyjne niemal z definicji odczuwają niedobór zasobów, co powoduje, iż albo działalność społeczna zostaje podporządkowana możliwościom ekonomicznym, albo też upatruje się nadziei na możliwość realizacji misji jednostki w pozyskaniu jak największych środków finansowych. Pierwsza sytuacja w dłuższej perspektywie grozi „wypaleniem się" społecznych liderów, którzy nie uzyskują satysfakcji z zawężonej skali działań. W drugim zaś wariancie funkcjonowanie jednostki zostaje w znacznej mierze skomercjalizowane, a wybór projektów społecznych do realizacji ulega „standaryzacji", podporządkowany jest bowiem aktualnym priorytetom grantodawców czy instytucji publicznych.

Odnalezienie „złotego środka", dającego możliwość realizacji ambitnych programów społecznych w stabilnej sytuacji finansowej, wymaga kompleksowego po-

* Praca naukowa finansowana ze środków budżetowych na naukę w latach 2010-2013 jako projekt badawczy pt. „Ekonomiczne uwarunkowania współczesnej działalności filantropijnej", nr umowy 0248/B/H03/2010/39.

dejścia do kwestii planowania działalności: od strategii, poprzez wyznaczenie celów operacyjnych i alokację zasobów, aż po weryfikację efektów prowadzonych działań. Jak stwierdza P.F. Drucker, w tej idealnej sytuacji fundatorzy, dobroczyńcy i inni interesariusze organizacji nie są stawiani przed „koniecznością" wspierania działalności społecznej „mimo niewyczerpanych potrzeb finansowych", ale będą chętni zaangażować się w przedsięwzięcia, którą przynoszą realne efekty (por. [Drucker 1997, s. 41]).

W przedstawionym kontekście niniejszy artykuł służy realizacji celu, jakim jest przedstawienie uwarunkowań procesu planowania – a w szczególności jego sformalizowanej formy, tj. budżetowania – aby było ono jak najlepiej dostosowane do sposobów funkcjonowania oraz potrzeb informacyjnych organizacji pozarządowych i ich interesariuszy. W opracowaniu wskazane zostaną zatem podstawowe kroki proceduralne w procesie budżetowania oraz wytyczne w zakresie planowania i koordynacji przedsięwzięć społecznych, jak również pomiaru ich efektów, tak aby organizacje pozarządowe mogły realizować swoje zadania statutowe przy zachowaniu właściwych relacji ekonomicznych.

W artykule oprócz przeglądu rekomendowanych praktyk zalecanych w literaturze przedmiotu dokonano analizy danych empirycznych pochodzących zarówno ze źródeł ogólnodostępnych – takich jak raporty stowarzyszenia Klon/Jawor – jak i z badań własnych autora.

2. Realizacja procesu budżetowania w organizacjach pozarządowych

Planowanie oznacza wytyczenie celów jednostki oraz określenie sposobów ich skutecznej realizacji [Griffin 1998, s. 41]. Planowanie nie jest zatem jedynie kreowaniem wizji przyszłości, ale umiejętnością jej przełożenia na ciąg logicznie powiązanych zadań i procesów. Wszystkie one wymagają określenia celu, zabezpieczenia zasobów oraz odpowiedniej organizacji pracy. Natomiast zdolność identyfikacji, pomiaru i oceny bieżących i łącznych nakładów poniesionych w związku z realizacją konkretnych programów lub przedsięwzięć pomocowych oraz precyzyjny pomiar efektów przesądzają o możliwościach rozwoju i doskonalenia organizacji. Działania te są wspierane przez proces budżetowania wpisany w ogólny przebieg działań planistycznych w organizacji (zob. rys. 1).

Procedura tworzenia planu działania organizacji ([szerzej zob. Bryson 1989, s. 49-62; Selders 2006, s. 1-5; Strużyński (red.) 2002, s. 209-210]) musi, po pierwsze, zostać świadomie zainicjowana. Wymaga to określenia misji organizacji – czyli miejsca i funkcji, jakie wyznacza sobie ona w społeczeństwie. W organizacjach pozarządowych kluczową rolę odgrywa uzyskanie akceptacji interesariuszy dla misji jednostki, gdyż pozwala to na pozyskanie kręgu osób stale gotowych do zaangażowania się w jej działalność [Sprinkel Grace 2005, s. 188]. Ważny jest przy tym spo-

sób komunikacji misji, który zapewnia zgodność propagowanych wartości z osobistymi oczekiwaniami i pobudkami do działania potencjalnych darczyńców (por. [Iwankiewicz-Rak 2011, s. 679-680]). Kolejnym warunkiem skutecznej realizacji misji społecznej jest rozpoznanie jej otoczenia zewnętrznego. Oznacza to określenie uwarunkowań politycznych, ekonomicznych, prawnych i społecznych, mających wpływ na funkcjonowanie jednostki. Rozpoznanie otoczenia zewnętrznego dopełniane jest przez ocenę zasobów organizacji.

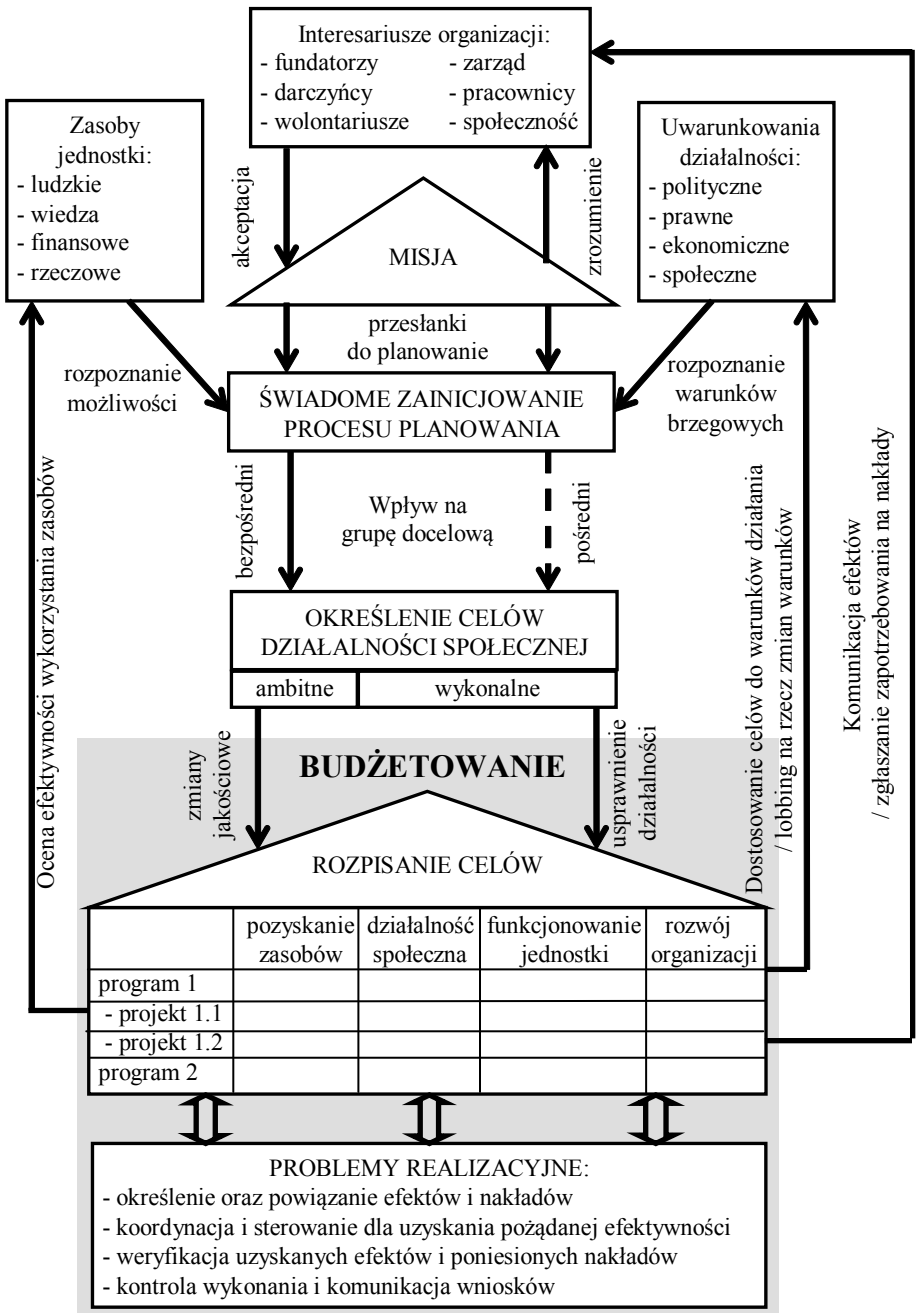
Tworząc plan działań społecznych jednostki szczególnie duży nacisk powinien być położony na precyzyjne ustalenie celów działalności, w czym pomocne jest określenie wpływu, jaki organizacja zamierza wywrzeć na sytuację swojej grupy docelowej. Należy tutaj rozpatrzyć zarówno wpływ bezpośredni – w wyniku świadczenia usług społecznych, jak i pośredni – na przykład wynikający z reprezentacji interesów grupy docelowej wobec instytucji publicznych czy społeczeństwa.

Plan działań społecznych organizacji powinien zawierać wykaz celów, które muszą być zarówno krytycznym, jak i ambitnym spojrzeniem na możliwości organizacji. Jeżeli bowiem planowanie odbywa się na zasadzie powielenia zadań z poprzednich okresów, możliwe jest uzyskanie jedynie ograniczonych efektów płynących z poprawy sprawności operacyjnej. Nie nastąpią natomiast zmiany o charakterze jakościowym, będące oznaką rozwoju organizacji. Problemami, których należy uniknąć na tym etapie, są: nieprecyzyjne wyznaczenie celów, zawężenie ich wyłącznie do wymiaru ilościowego – zwłaszcza finansowego – a także brak wskazania sposobów pomiaru ich osiągnięcia. Wytyczanie celów działalności powinno oznaczać zatem nie tylko wskazanie, „co" ma być osiągnięte, ale też „dlaczego". Pozwala to na uwypuklenie związków przyczynowo-skutkowych między poszczególnymi działaniami a strategią organizacji (por. [Selders 2006, s. 3]).

W kolejnym kroku wyznaczone cele operacyjne zostają rozpisane na efekty i konieczne do ich uzyskania nakłady w zakresie poszczególnych obszarów funkcjonalnych działalności oraz realizowanych przedsięwzięć – co jest elementem budżetowania.

Uściślenie sposobów osiągnięcia nadrzędnych celów organizacji na poziomie operacyjnym wymaga spełnienia kilku warunków. Pierwszym jest precyzyjne wyznaczenie efektów końcowych, które mają zostać osiągnięte przez organizację w ustalonych terminach. Drugi dotyczy określenia zasobów niezbędnych do realizacji postawionych celów. Wymagane jest również zdefiniowanie ról poszczególnych zespołów i członków organizacji oraz rozdziału między nich zadań składających się na urzeczywistnienie zamierzeń jednostki (por. [Bizon-Górecka 2001, s. 206; Anthony, Young 2003, s. 487]).

Należy zwrócić uwagę, iż krytycznym czynnikiem dla skuteczności procesu budżetowania jest zdolności prognozowania rozwoju sytuacji, w której funkcjonuje jednostka oraz określenia jej wewnętrznych zdolności realizacyjnych – co jest szczególnie istotne w przypadku organizacji pozarządowych o niestabilnych zaso-



Rys. 1. Planowanie działalności organizacji pozarządowej

Źródło: opracowanie własne.

bach. Konieczne jest w tym miejscu wyeliminowanie szeregu typowych błędów (por. [Benoliel 2002]).

Po pierwsze, choć optymistyczne prognozy efektów mogą zwiększyć zainteresowanie ofiarodawców w krótkim okresie, niedostateczny stopień realizacji zamierzeń spowoduje zniechęcenie darczyńców i obniżenie szans na pozyskanie środków w przyszłości. Realne wielkości wydłużają czas pozyskania funduszy, ale też zwiększają stabilność finansowania w długim okresie.

Zainteresowanie określonym problemem społecznym ze strony opinii publicznej nie oznacza automatycznie dopływu środków na realizację konkretnych przedsięwzięć. Błędem jest też uzależnienie realizacji określonych programów lub akcji pomocowych wyłącznie od uzyskania dotacji lub grantów z określonych programów. W przypadku odrzucenia wniosku pojawia się problem braku alternatywnych źródeł finansowania, co oznacza, iż przedsięwzięcie jest zarzucone lub też uszczuplone zostają budżety innych projektów.

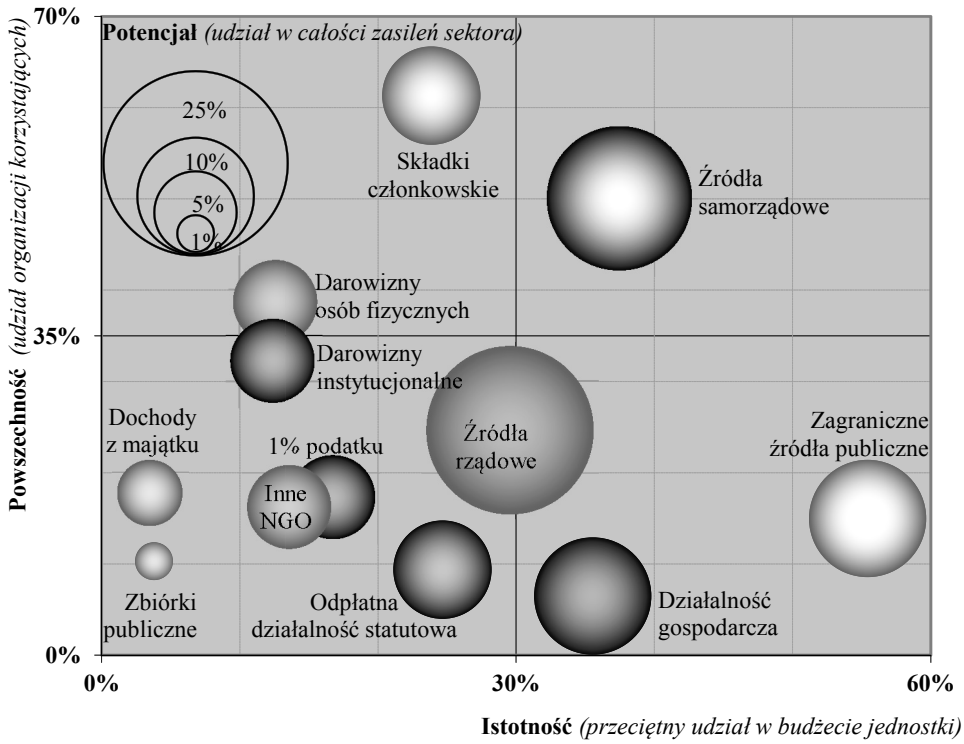
Niedoszacowanie faktycznego zapotrzebowania na fundusze może spowodować, iż w organizacji zabraknie środków, zanim zdąży ona osiągnąć wystarczające efekty. Paradoksalnie, łatwiej zgromadzić jest większą kwotę wsparcia, jeżeli zapotrzebowanie na nią poparte zostanie precyzyjnie określonym planem realizacji zamierzeń. Obniżanie zapotrzebowania na środki pieniężne nie może się też odbywać poprzez ograniczanie kosztów pracy przy założeniu wsparcia ze strony ochotników i nieodpłatnej realizacji obowiązków przez personel jednostki. Działanie takie grozi późniejszymi opóźnieniami w wykonaniu danego lub innych przedsięwzięć albo przekroczeniem ich budżetów.

3. Planowanie przychodów organizacji pozarządowej

Organizacje pozarządowe mogą korzystać z szeregu źródeł wsparcia, których specyfika determinuje również kroki konieczne do ich pozyskania. W swojej polityce jednostki muszą zatem określić, czy będą zabiegały o wpłaty osób indywidualnych lub innych organizacji społecznych, starały się pozyskać darowizny przedsiębiorstw czy też bazowały na grantach i dotacjach przyznawanych przez organy samorządowe, rządowe lub instytucje ponadnarodowe. Polityka finansowa jednostki powinna zakładać dywersyfikację zasileń finansowych, gdyż uzależnienie od jednego strumienia środków znacznie zmniejsza elastyczność funkcjonowania jednostki, a przez to może ograniczać zakres jej działania i rodzić trudności w osiągnięciu celów statutowych.

Istotne spostrzeżenia dotyczące omawianej kwestii płyną z badań Stowarzyszenia Klon/Jawor, których wyniki pozwoliły na dokonanie klasyfikacji źródeł finansowania działalności pozarządowej według trzech kryteriów: ich istotności dla budżetu jednostki, powszechności danej formy wsparcia wśród organizacji pozarządowych oraz potencjału finansowego danego źródła (zob. rys. 2). Istotność źródeł finansowania rozpatrywana jest z punktu widzenia pojedynczej organizacji, natomiast

ich rozpowszechnienie odnosi się do całego sektora pozarządowego. W ten sposób poszczególne źródła finansowania pozycjonowane są z perspektywy mikro- i makroekonomicznej. Natomiast wielkość finansowania odzwierciedla udział źródeł wpływów w całości zasileń sektora pozarządowego. Biorąc pod uwagę wymienione kryteria, wyodrębnić można trzy kategorie zasileń.



Rys. 2. Struktura źródeł finansowania organizacji pozarządowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z [Herbst, Przewłocka 2011, s. 76-91].

Pierwszą grupę stanowią „podstawowe" źródła finansowania, które charakteryzują się dużym rozpowszechnieniem w budżetach organizacji pozarządowych – korzysta z nich ponad jedna trzecia organizacji – choć niekoniecznie stanowią fundament finansowy sektora pozarządowego. Najlepszym przykładem są składki członkowskie (obecne w 61% organizacji, ale stanowiące tylko 7% zasileń całego sektora). Zbliżony charakter mają też darowizny osób fizycznych i instytucji (obecne w 34-37% organizacji i generujące po 5% środków przeznaczonych na działalność społeczną). Podobną rolę odgrywają także środki przyznawane przez organy administracji samorządowej (wykorzystywane przez 51% organizacji). Stanowią one jednak już 16% zasileń finansowych sektora pozarządowego. Powszechność

wykorzystania wspominanych źródeł oznacza, iż sięgają po nie zarówno organizacje mniejsze, jak i bardziej rozwinięte. W pierwszym przypadku środki te są podstawą egzystencji jednostki i pozwalają na realizowanie projektów o zasięgu lokalnym. Natomiast w odniesieniu do większych podmiotów stanowią one najbardziej stabilną część budżetu.

Druga kategoria środków charakteryzuje się dużym udziałem w budżetach poszczególnych organizacji pozarządowych (powyżej 25% budżetu jednostek, które korzystają z danego źródła) oraz znaczną wysokością wpływów. Można je zatem określić mianem „strategicznych". Zaliczyć tu należy dotacje w ramach programów rządowych (stanowiące 21,6% zasobów całego sektora pozarządowego) oraz granty z zagranicznych źródeł publicznych (które tworzą aż 57,6% wysokości budżetu organizacji, które z nich korzystają). Podobny charakter mają przychody z działalności gospodarczej i odpłatnej działalności statutowej, które są jednak wykorzystywane przez nieliczne jednostki (odpowiednio 6 i 10% organizacji pozarządowych). Sięganie po wskazane źródła finansowania pozwala na realizację zadań statutowych w szerszym zakresie, ale wymaga też wcześniejszego zbudowania zaplecza organizacyjnego i nakłada na podmiot wyższe wymogi sprawozdawcze.

Ostatnia grupa to „uzupełniające" źródła finansowania. Charakteryzują się one niższym udziałem w budżetach poszczególnych organizacji i jednocześnie nie stanowią powszechnego sposobu finansowania działalności społecznej. Omawiana grupa obejmuje: wpływy z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych, środki przekazane przez inne (w tym zagraniczne) organizacje pozarządowe, dochody z majątku jednostki oraz środki uzyskane ze zbiórek publicznych. Mimo iż pozycje budżetu o charakterze uzupełniającym nie dają tak istotnego wsparcia finansowego jak źródła strategiczne, są one ważne z punktu widzenia stabilności ekonomicznej jednostki, jako że zapewniają dywersyfikację źródeł finansowania.

Wykorzystanie poszczególnych typów zasileń nie tylko warunkuje skalę działalności jednostki, ale także determinuje sposób zarządzania nią. Inna jest bowiem odpowiedzialność za przyznane dotacje na realizację zadań publicznych od tej wynikającej ze wsparcia od osób prywatnych. W pierwszym przypadku jest to odpowiedzialność finansowa, nawet karna, w drugim stawką jest utrata zaufania i reputacji przez organizację. Finansowanie działalności społecznej z grantów wymaga znacznej formalizacji działalności jednostki. Natomiast prowadzenie działalności gospodarczej zbliża sposób zarządzania organizacją do standardów stosowanych przez podmioty komercyjne.

4. Budżetowanie przedsięwzięć społecznych

Organizacje pozarządowe realizują wiele ze swoich zadań statutowych w formie odrębnych przedsięwzięć. Jest to przede wszystkim następstwo dostępnych form finansowania, takich jak: dotacje na realizację zadań publicznych przyznawane w trybie ofertowym czy dofinansowanie projektów w formie grantów instytucjonalnych,

jak również skutek preferencji darczyńców, którzy wolą wspierać konkretne akcje pomocowe.

Sporządzając budżet danego przedsięwzięcia, organizacje pozarządowe powinny zwrócić uwagę, iż rodzi ono zapotrzebowanie na określoną liczbę osób dysponujących niezbędnymi kwalifikacjami. Mogą się one wywodzić spośród pracowników organizacji bądź też muszą zostać zrekrutowane jako wolontariusze lub pracownicy odpłatni – zwykle zatrudniani na umowę-zlecenie. Rzetelna ocena zasobów kadrowych jednostki ma wpływ na wiarygodne oszacowanie kosztów osobowych przedsięwzięcia – zbyt często zaniżanych przez organizacje dobroczynne, które zakładają, iż brak środków można zawsze zrównoważyć nieodpłatnym zaangażowaniem pracowników, członków organizacji lub wolontariuszy [Dyczkowski 2010, s. 92].

Realizacja każdego przedsięwzięcia wiąże się również z wykorzystaniem określonych zasobów rzeczowych. Istotne jest to, aby zaangażowanie składników majątku organizacji w realizację przedsięwzięcia zostało ujęte w budżecie projektu – proporcjonalnie do okresu i skali ich wykorzystania – a nie zostało wliczone w koszty administracyjne jednostki. W tej drugiej sytuacji pojawia się bowiem zagrożenie brakiem środków na pokrycie kosztów utrzymania składników majątku organizacji, mimo że faktycznie służą one realizacji zadań statutowych. Podobna uwaga dotyczy regularnie ponoszonych kosztów usług zewnętrznych, takich jak opłaty telekomunikacyjne bądź obsługa księgowa i informatyczna organizacji. Pominięcie uzasadnionej ich części w kosztorysach przedsięwzięć powoduje wzrost kosztów ogólnych jednostki, co jest negatywnie odbierane przez interesariuszy [Dyczkowski 2010, s. 92].

Warto zaznaczyć, iż również w przypadku finansowania określonych przedsięwzięć ze środków uzyskanych od prywatnych darczyńców często występującą sytuacją jest brak zgody ofiarodawców na pokrycie kosztów ogólnych organizacji z darowizn. Wyraża się to wymogiem przekazania całości darowizny na konkretny program pomocowy lub wsparcie konkretnej osoby objętej opieką organizacji. W tej sytuacji pomocnym rozwiązaniem jest zastosowanie rachunku kosztów działań, umożliwiającego precyzyjne przypisanie kosztów pośrednich do poszczególnych przedsięwzięć. Dodatkowo właściwe kształtowanie polityki informacyjnej organizacji – uwypuklającej spójność prowadzonych działań dobroczynnych i racjonalność ponoszonych kosztów administracyjnych – może zmniejszyć zakres stosowanych przez darczyńców restrykcji [Dyczkowski 2010, s. 78-79].

Realizacja każdego przedsięwzięcia społecznego wymaga zabezpieczenia finansowania całości planowanych kosztów i wszystkich zakładanych zakupów sprzętowych. W szczególności oznacza to, iż organizacja musi zapewnić wkład własny na pokrycie tej części wydatków, które nie będą sfinansowane z dotacji lub grantu czy też z opłat wnoszonych przez beneficjentów. Dla organizacji pozarządowych, które dysponują skromnymi rezerwami wolnych środków pieniężnych, istotną kwestią jest również, to że wypłata dotacji czy innych środków na realizację zadania następuje w określonym terminie po podpisaniu umowy bądź też przekazywane są one

w ustalonych transzach. Szczególnie w tej drugiej sytuacji należy zarezerwować środki pieniężne na uregulowanie bieżących płatności [Dyczkowski 2010, s. 93].

Prowadzenie przez organizacje pozarządowe szeregu projektów dobroczynnych, które w różnym zakresie i czasie angażują zasoby jednostki, wymaga koordynacji. Działanie to jest realizowane w procesie tworzenia budżetu organizacji, w którym dokonuje się rozpisania celów statutowych na poszczególne realizowane programy i przedsięwzięcia oraz przypisuje się do nich niezbędne zasoby. Realizując ten krok, należy rozpatrzyć następujące kwestie.

Po pierwsze, należy ocenić potencjał poszczególnych przedsięwzięć w układzie korzyści społecznych oraz skali środków możliwych do uzyskania na sfinansowanie danego projektu – na przykład w ujęciu analizy portfolio Grubera i Mohra (por. [Kafel 2010, s. 304-307]). Warto zwrócić uwagę na obecność na mapie działalności jednostki dwóch typów projektów: „utrzymujących" oraz „satysfakcjonujących". Pierwsze – standardowe – służą przede wszystkim pozyskaniu środków, choć nie przynoszą pełnej satysfakcji zaangażowanym w nie osobom, drugie – ambitne – generują zaś efekty społeczne, ale nie są samofinansujące.

Po drugie, organizacja musi oszacować, czy będzie posiadać środki na realizację zaplanowanych programów i przedsięwzięć pomocowych we wszystkich obszarach swojej działalności statutowej. Kwestia ta jest szczególnie istotna w kontekście wymogów dotyczących wykorzystania środków, nakładanych przez organy przyznające dotacje, instytucje grantodawcze oraz prywatnych darczyńców. Nawet jeżeli organizacja wygospodaruje nadwyżkę środków w jednym obszarze zadaniowym, nie będzie możliwe ich przeznaczenie na zrównoważenie spodziewanych niedoborów w innych dziedzinach [Dyczkowski 2010, s. 78].

Kolejnym pytaniem, na które muszą odpowiedzieć menedżerowie organizacji, jest to, czy jednostka jest zdolna do wygenerowania środków na sfinansowanie długofalowych inicjatyw społecznych [Schneider i in. 2005, s. 34]. Należy zwrócić uwagę, iż zarówno w przypadku dotacji ze środków publicznych, jak i grantów udzielanych w ramach programów pomocowych finansowane są jedynie koszty konkretnego przedsięwzięcia realizowanego w ustalonym okresie, z ograniczonymi możliwościami przesunięć wydatków w czasie i w zakresie przedmiotowym. Co więcej, nawet jeżeli jednostka wykazuje się większą gospodarnością, doprowadzając do redukcji planowanych nakładów, zaoszczędzone środki podlegają zwrotowi. Dlatego długofalowe cele organizacji muszą być urzeczywistniane w ramach szeregu konsekwentnie planowanych przedsięwzięć, przy czym niezbędne jest zapewnienie możliwości realizacji tych projektów także w przypadku, gdy organizacja nie uzyska dofinansowania ze źródeł zewnętrznych [Dyczkowski 2010, s. 79].

5. Ewidencja zasileń finansowych i kosztów działalności społecznej dla potrzeb zarządczych

Ważnym elementem procesu budżetowania zaprezentowanego na rysunku 1 jest sprzężenie zwrotne w postaci informacji o uzyskanych w wyniku działalności społecznej efektach i poniesionych kosztach. Istnieją trzy główne rodzaje informacji pokontrolnych. Po pierwsze, w wymiarze strategicznym należy ocenić możliwość urzeczywistnia misji jednostki, biorąc pod uwagę polityczne, prawne, ekonomiczne i społeczne uwarunkowania jej funkcjonowania. Może się w szczególności okazać, że dla wypełnienia nadrzędnych celów organizacji niezbędne jest lobbowanie na rzecz określonych zmian regulacji prawnych, zabieganie o wsparcie instytucji publicznych czy też inspirowanie do działania opinii publicznej. Drugi rodzaj przepływów informacyjnych dotyczy wykazywania efektów i uzasadniania poniesienia nakładów skierowanych do interesariuszy organizacji, a w szczególności jej darczyńców. Otwartość informacyjna jest w tym obszarze czynnikiem stymulującym zaangażowanie społeczne (por. [Waniak-Michalak, Zarzycka 2011, s. 197-200; Saxton i in. 2010, s. 5]). W końcu, oceną należy objąć efektywność prowadzonych działań w ramach obszarów funkcjonalnych organizacji, takich jak: pozyskiwanie środków oraz działalność statutowa, administracyjna i związana z rozwojem jednostki.

Wiele spośród informacji wskazanych wyżej jest raportowanych przez organizacje pozarządowe w ramach ich sprawozdawczości obligatoryjnej. W warunkach polskich kluczową rolę odgrywają w tym zakresie Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej oraz Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2001 r. w sprawie ramowego zakresu sprawozdania z działalności fundacji – obowiązujące wszystkie jednostki posiadające status organizacji pożytku publicznego.

Po stronie zasileń finansowych organizacje pozarządowe będą w stanie precyzyjnie określić wysokość uzyskanych przychodów z poszczególnych źródeł. W szczególności dotyczy to przychodów z działalności statutowej, w tym składek członkowskich oraz środków uzyskanych z odpłatnie realizowanych świadczeń na rzecz grupy docelowej jednostki. Osobno ujęta jest także działalność gospodarcza, o ile organizacja taką prowadzi.

Organizacje pozarządowe powinny jednak – choć nie są do tego zobligowane – ustalić wysokość zasileń uzyskanych z działalności służącej gromadzeniu funduszy. W pozycji tej można wyodrębnić uzyskane darowizny od osób prywatnych i przedsiębiorstw, wpływy ze zbiórek publicznych i imprez dobroczynnych oraz przychody ze sprzedaży darowanych towarów podmiotom niebędącym beneficjentami organizacji. Szczegółowo powinny zostać także wykazane środki z odpłatnej działalności statutowej, obejmujące między innymi: sprzedaż dóbr i usług grupie docelowej jednostki, sprzedaż dóbr stworzonych i usług wykonywanych przez beneficjentów

organizacji, płatności organów administracji publicznej za usługi świadczone grupie docelowej organizacji czy uzyskane granty przeznaczonych na sfinansowanie świadczeń dla beneficjentów jednostki.

Środkom przeznaczonym na rzecz działalności społecznej przeciwstawiane są koszty realizacji zadań statutowych, działalności administracyjnej i gospodarczej, a także związane z zadaniami zleconymi jednostce przez podmioty państwowe i samorządowe. W każdym z tych przypadków – z wyjątkiem działalności administracyjnej – ustalany jest też wynik na działalności. Oczywiście wielkość wyniku w przypadku organizacji pozarządowych nie stanowi miary ich sprawności operacyjnej − tak jak marża zysku w jednostkach komercyjnych. Organizacje te nie realizują bowiem zadań społecznych zgodnie ze strategią minimalizacji kosztów, ale powinny raczej działać w myśl zasady maksymalizacji jakości i korzyści dla beneficjentów. Niemniej zdolność zarezerwowania określonych środków z działalności statutowej na pokrycie kosztów administracyjnych świadczy o poprawnych relacjach organizacji z jej darczyńcami lub też o właściwym ujęciu kosztów administracyjnych w budżetach przedsięwzięć pomocowych finansowanych z grantów lub dotacji.

Szczególnie istotnym obszarem kosztów z punktu widzenia komunikacji z interesariuszami oraz ze względu na wewnętrzną ocenę sprawności działania są koszty administracyjne. Wymaga się w tym przypadku wyodrębnienia co najmniej pozycji związanych ze zużyciem materiałów i energii, usługami obcymi, podatkami i opłatami, wynagrodzeniami oraz ubezpieczeniami społecznymi i amortyzacją. Sam poziom kosztów administracyjnych – a zwłaszcza jego relacja do uzyskanych środków – jest dla zarządów i interesariuszy zewnętrznych organizacji miarą efektywności gospodarowania zasobami. Im niższy ich poziom, tym łatwiej pozyskać organizacji środki na realizację działań statutowych.

Oczywiście większa szczegółowość informacji – na przykład poprzez wyodrębnienie środków wydatkowanych w ramach poszczególnych obszarów działalności i zadań realizowanych przez jednostkę (por. [Winiarska 2007, s. 12]) – jeszcze bardziej ułatwi interesariuszom ocenę efektywności i sprawności funkcjonowania jednostki. Cel ten można łatwo osiągnąć, dostosowując zakładowy plan kont do potrzeb zarządzania jednostką gospodarczą – na co zwraca uwagę M. Hass-Symotiuk (por. [Hass-Symotiuk 2006, s. 102-105]). Ewidencja prowadzona przez organizację pozarządową nie powinna służyć wyłącznie realizacji obowiązków nakładanych przez przepisy prawa, ale przede wszystkim wspomagać realizację kolejnych inicjatyw społecznych (por. [Kamela-Sowińska (red.) 2002, s. 180-181]).

W tym kontekście szczególne znaczenie ma – nieobligatoryjne – ustalenie kosztów gromadzenia funduszy. Są to wszystkie nakłady związane z pozyskiwaniem przez organizację pozarządową środków na prowadzenie działalności statutowej w inny sposób niż poprzez świadczenie odpłatnych usług na rzecz grupy docelowej jednostki. Szczególnie istotną pozycją z punktu widzenia zarządczego są koszty uzyskania wpłat dobrowolnych. Obejmują one nakłady związane z uzyskaniem wsparcia od fundatorów indywidulanych, instytucjonalnych i ogółu społeczeństwa

poniesione zarówno przez samą jednostkę, jak i jej przedstawicieli. Do tej kategorii zaliczane są również koszty działań przygotowawczych do zainicjowania nowej formy gromadzenia funduszy – na przykład związane ze stworzeniem elektronicznej bazy darczyńców. Jeżeli koszty gromadzenia funduszy stanowią znaczną wielkość, zalecane jest zaprezentowanie szczegółowej ich charakterystyki w podziale na formy działalności, na przykład: zbiórki, sponsoring, wpłaty na konto. Osobno powinny być także wykazane koszty działań niestandardowych, na przykład imprez dobroczynnych [Accounting and Reporting... 2005, § 180-184].

6. Zakres stosowania budżetowania w organizacjach pozarządowych

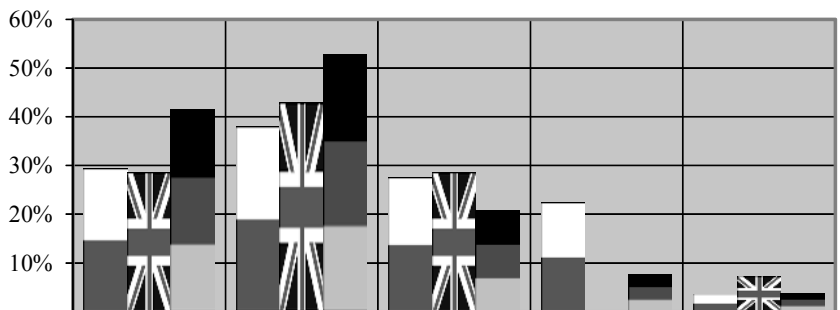
W kontekście planowania operacyjnego – i jego sformalizowanej formy, jaką jest budżetowanie – idealnym stanem jest odczuwana przez kadrę zarządzającą organizacji pozarządowej potrzeba przełożenia celów jednostki na plan alokacji zasobów. Wymaga to bowiem określenia priorytetów działalności, rozważenia racjonalności prowadzenia poszczególnych programów i akcji pomocowych oraz dostrzeżenia konieczności pozyskania określonych środków na sfinansowanie zamierzeń. Dodatkowo wyzwala się poczucie odpowiedzialności za realizację postawionych celów [Dyczkowski 2010, s. 150].

Podobne efekty można uzyskać również wówczas, gdy presję na formalizację działalności wywierają podmioty zewnętrzne, finansujące funkcjonowanie organizacji. Różnica może jednak objawiać się w objęciu planowaniem jedynie wycinkowych obszarów działalności, na które przyznawane są środki. Sytuacja taka nie sprzyja koordynacji działań związanych z różnymi przedsięwzięciami realizowanymi przez jednostkę oraz utrudnia alokację zasobów [Dyczkowski 2010, s. 150--151].

Brak właściwej oceny sytuacji ekonomicznej organizacji uwidacznia się natomiast w trudnościach z przewidzeniem wpływów. Powodem może być brak wiedzy o motywach działania darczyńców, świadczący o niewłaściwym kształtowaniu relacji z tą kluczową grupą interesariuszy. Inną przyczyną opisywanego stanu jest niechęć lub brak doświadczenia w ubieganiu się o dotacje na realizację publicznych zadań zleconych lub o granty instytucjonalne, których otrzymanie nakłada na podmiot określone obowiązki sprawozdawcze. Zupełny brak sformalizowanego planowania oznacza natomiast w praktyce doraźne działanie, co może skutkować wkładaniem znacznych wysiłków w uzyskanie słabo rozpoznawalnych efektów [Dyczkowski 2010, s. 151].

Jak wskazują informacje zawarte na rysunku 3, uzyskane w badaniu przeprowadzonym przez autora wśród polskich, brytyjskich i niemieckich organizacji pożytku publicznego (szerzej zob. [Dyczkowski 2008, s. 21-27; 223-225]), organizacje pozarządowe są silnie zmotywowane do stabilizowania prowadzonej działalności

poprzez sporządzanie planów działalności. Częściowo jest to skutek świadomości kadry zarządzającej organizacji (odsetek takich odpowiedzi w grupie polskich respondentów był jednak niższy niż w organizacjach zachodnich), częściowo zaś efekt wymogów zewnętrznych. Biorąc pod uwagę obie sytuacje, można stwierdzić, iż grupa organizacji pozarządowych sporządzających budżety roczne jest w przewadze i obejmuje od 54,4% badanych organizacji z Polski do 73,6% podmiotów z Niemiec. Planowanie wydatków odnoszących się do wybranych przedsięwzięć charakteryzuje kolejnych 27,6% organizacji rodzimych i podobną ich liczbę w przypadku Niemiec i Wielkiej Brytanii. Oznacza to, że kluczowe dla działalności organizacji wydatki kontrolować może 82,5% jednostek polskich, 90,6% niemieckich oraz 92,9% podmiotów brytyjskich [Dyczkowski 2010, s. 152].



	budżetowanie to wymóg zewnętrzny	budżetowanie jest nam niezbędne	planujemy jedynie wydatki	nie możemy przewidzieć wpływów	skupiamy się na bieżącej działalności
Polska	29,3%	37,9%	27,6%	22,4%	3,4%
Wlk. Brytania	28,6%	42,9%	28,6%		7,1%
Niemcy	41,5%	52,8%	20,8%	7,5%	3,8%

Rys. 3. Zastosowanie budżetowania w organizacjach pozarządowych

Źródło: opracowanie własne.

Tak określoną grupę organizacji pozarządowych można uznać za najszerzej rozumianą kategorię jednostek prowadzących działalność społeczną z zachowaniem ekonomicznej świadomości. Jeżeli istnieje bowiem jakikolwiek punkt odniesienia dla oceny zamierzeń organizacji – czy to w postaci budżetu, czy przynajmniej planów wydatków związanych z poszczególnymi programami i akcjami pomocowymi – można inicjować działania zmierzające do racjonalizacji funkcjonowania podmiotu. Nawet jeżeli są one ograniczone do wybranych obszarów aktywności jednostki, pojawia się refleksja, iż pewne zadania można realizować skuteczniej czy też, że nie wszystkie podjęte inicjatywy przynoszą jednakowo wartościowe efekty.

7. Zakończenie

Znajomość możliwości finansowania działalności organizacji pożytku publicznego oraz motywów postępowania darczyńców sprawia, że polityka finansowa jednostki przestaje mieć charakter adaptacyjny, czyli dostosowujący skalę i obszary działalności organizacji do spontanicznych decyzji darczyńców o udzieleniu wsparcia. Celem staje się wówczas zapewnienie stabilnego poziomu środków przeznaczonych na realizację zadań statutowych oraz wzmacnianie potencjału organizacji (por. [Palmer, Randall 2002, s. 172-173; Bashir 1999, s. 130]). Stan taki można osiągnąć dzięki pragmatycznemu podejściu do kwestii planowania w organizacji, a w szczególności poprzez zastosowanie jego sformalizowanej formy, jaką jest budżetowanie.

Jak wskazano we wstępie opracowania, jego celem było określenie uwarunkowań realizacji budżetowania w organizacjach pozarządowych i zidentyfikowanie działań zapewniających spójność społecznego i ekonomicznego wymiaru działalności pozarządowej. Warto zatem krótko podsumować podstawowe spostrzeżenia poczynione w artykule.

Po pierwsze, przy opracowywaniu planu działań społecznych organizacji pozarządowej szczególnie istotne staje się precyzyjne ustalenie jej celów społecznych i rozpisanie ich na wiązkę efektów oraz nakładów w przekroju poszczególnych obszarów działalności i realizowanych projektów. Ważne jest przy tym, aby skutki działalności organizacji nie były utożsamiane jedynie z wielkością środków spożytkowanych przez jednostkę, ale przede wszystkim odzwierciedlały wpływ, który organizacja wywiera na sytuację społeczną swojej grupy docelowej.

Po drugie, pozyskanie środków finansowych niezbędnych do funkcjonowania organizacji pozarządowych wymaga dywersyfikacji źródeł przychodów i zapewnienia pokrycia wszystkich kosztów funkcjonowania jednostki. Należy pamiętać, iż oprócz realizacji konkretnych akcji pomocowych, na których prowadzenie organizacje starają się uzyskać dotacje lub granty, konieczne jest zapewnienie stałości zaangażowania pracowników i pozyskanie sprzętu, co warunkuje przyszłe możliwości funkcjonowania jednostki.

Po trzecie, o sukcesie organizacji w realizacji jej społecznej misji decydować będzie umiejętność komunikowania efektów działalności jej interesariuszom oraz zdolność oceny przez kadrę menedżerską celowości wykorzystania zasobów jednostki. W tym zakresie organizacje pozarządowe powinny umiejętnie wykorzystać wszystkie informacje o charakterze ekonomicznym, które przygotowują dla potrzeb sporządzanych sprawozdań finansowych i z działalności, ale także poszerzyć je o bardziej szczegółowe analizy przychodów i kosztów w ramach działalności pozyskiwania funduszy i statutowej oraz o ocenę nakładów poniesionych w związku z administrowaniem zasobami jednostki i prowadzeniem przez nią prac rozwojowych. Warto podkreślić, iż mimo ograniczonych zasobów kadrowych i finansowych działania takie mogą być i są prowadzone przez wiele polskich organizacji pozarządowych.

Na zakończenie należy podkreślić, iż stosowanie budżetowania w organizacjach pozarządowych nie ma ograniczać inicjatywy społecznej. W istocie bowiem o wiele trudniej jest podjąć działanie prospołeczne i pozyskać grupę osób, które chcą je wcielić w życie, niż stworzyć budżet przedsięwzięcia. Rzetelne planowanie daje natomiast nadzieję, że cele organizacji nie będą tylko odbiciem chęci, ale staną się także wyrazem możliwości realizacyjnych.

Literatura

Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice (revised 2005).

Anthony R.N., Young D.W., *Management Control in Nonprofit Organisations*, McGraw-Hill / Irwin, New York 2003.

Bashir H., *The Good Financial Management Guide*, NCVO, London 1999.

Benoliel I., *5 Common Budgeting Mistakes. Avoid these errors to avoid financial nightmares*, „Entrepreneur", luty 2002.

Bizon-Górecka J., *Inżynieria niezawodności i ryzyka w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, OPO, Bydgoszcz 2001.

Bryson J.M., *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations. A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achievement*, Jossey-Bass Publisher, San Francisco − London 1989.

Drucker P.F., *Managing the Non-Profit Organization*, Butterworth Heinemann, Oxford 1997.

Dyczkowski T., *Monitoring finansowy w organizacjach charytatywnych – rozwiązania unijne i polskie*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu 2008.

Dyczkowski T., *Controlling w organizacjach pożytku publicznego. Perspektywa międzynarodowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.

Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 1998.

Hass-Symotiuk M., *Zakładowy plan kont a potrzeby zarządzania jednostką gospodarczą*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.) *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Katedra Rachunkowości Uniwersytetu Szczecińskiego, Katedra Rachunkowości Akademii Rolniczej, Szczecin 2006.

Herbst J., Przewłocka J., *Podstawowe fakty o organizacjach pozarządowych – Raport z badania 2010*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa 2011.

Kafel T., *Analiza portfelowa jako narzędzie formułowania strategii organizacji pozarządowych*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica" nr 234, Łódź 2010.

Kamela-Sowińska A. (red.), *Rachunkowość jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej*, Difin, Warszawa 2002.

Iwankiewicz-Rak B., *Tendencje zmian koncepcji fundraisingu jako efekt ewolucji otoczenia*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 662, Szczecin 2011.

Palmer P., Randall A., *Financial Management in the Voluntary Sector. New challenges*, Routlegde, London − New York 2002.

Saxton G.D., Neely D., Guo Ch., *Web Disclosure and the Market for Charitable Contributions*, 2010, http://philanthropy.iupui.edu/events/docs/2010_WIMPS_Neely.pdf (2.03.2012).

Schneider W.A., DiMeo R.A., Benoit M.S., *The Practical Guide to Managing Nonprofit Assets*, John Wiley & Sons, Hoboken 2005.

Selders M., *Project Scorecard. Transparenz für strategische Projekte*, B&U Beraten und Umsetzen, 2006, http://www.controllingportal.de/upload/old/pdf/fachartikel/Instrumente/project_scorecard_white_paper.pdf (2.03.2012).

Sprinkel Grace K., *Beyond Fundraising. New Strategies for Nonprofit Innovation and Investment*, John Wiley & Sons, Hoboken 2005.

Strużyński M. (red.), *Zarządzanie przedsiębiorstwem*, Difin, Warszawa 2002.

Waniak-Michalak H., Zarzycka E., *Wpływ informacji prezentowanych w sprawozdaniach na zdolność do pozyskania finansowania przez organizacje pożytku publicznego*,,, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 63 (119), Warszawa 2011.

Winiarska K., *Specyfika rachunkowości organizacji pozarządowych*, „Rachunkowość Organizacji Non-Profit" nr 4 (46), Warszawa 2007.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (DzU z 2001, nr 137, poz. 1539 z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2001 r. w sprawie ramowego zakresu sprawozdania z działalności fundacji (DzU z 2001, nr 50, poz. 529).

BUDGETING IN NON-GOVERNMENTAL ORGANISATIONS. SELECTED APPLICATION PROBLEMS

Summary: This paper aims at explaining the specific character of planning activities conducted in non-governmental organisations (NGOs). It also defines roles which budgeting methodology may play in this respect. The paper characterises the major phases of the budgeting process and recommends how NGOs should plan and coordinate their social projects, and evaluate effects of such initiatives. While planning their social activities, NGOs should precisely define effects and expenses with reference to particular operational areas and to certain initiatives undertaken. This issue is vital as NGOs will fulfil their missions effectively only when they are capable to communicate social effects achieved to stakeholders. Managers' awareness of relations between effects and expenses is of equal importance here.

Keywords: planning, budgeting, non-governmental organisations, effects.